

APORTACIÓN DE NEGOCIO DE UNA COMUNIDAD DE BIENES A UNA SOCIEDAD. IRPF/IS.

El régimen general en el IRPF de las aportaciones no dinerarias se encuentra regulado en el artículo 37.1.d) de la Ley 35/2006 (LIRPF):

“d) De las aportaciones no dinerarias a sociedades, la ganancia o pérdida se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición de los bienes o derechos aportados y la cantidad mayor de las siguientes:

Primera.-El valor nominal de las acciones o participaciones sociales recibidas por la aportación o, en su caso, la parte correspondiente del mismo. A este valor se añadirá el importe de las primas de emisión.

Segunda.-El valor de cotización de los títulos recibidos en el día en que se formalice la aportación o el inmediato anterior.

Tercera.-El valor de mercado del bien o derecho aportado.

El valor de transmisión así calculado se tendrá en cuenta para determinar el valor de adquisición de los títulos recibidos como consecuencia de la aportación no dineraria.”

No obstante lo anterior, frente a ese régimen general de tributación se establece un régimen especial para este tipo de aportaciones, conforme a lo dispuesto en el artículo 37.3 de la LIRPF:

“3. Lo dispuesto en los párrafos d), e) y h), para el canje de valores, del apartado 1 de este artículo se entenderá sin perjuicio de lo establecido en el capítulo VIII del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.”

En el caso de que resultara de aplicación el citado régimen, la persona física aportante no tendría que integrar renta alguna en la base imponible de su IRPF, conservando las participaciones recibidas tras la aportación, a efectos fiscales, los valores y fechas de adquisición de los elementos aportados.

La remisión al Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades ha de entender realizada a la actualmente en vigor Ley 27/2014.

En este sentido, el régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones no dinerarias... se encuentra regulado en los artículos 76 y siguiente de la Ley 27/2014.

En este sentido, el artículo 87 de la LIS viene a disponer:

“1. El régimen previsto en el presente capítulo se aplicará, a opción del contribuyente de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, a las aportaciones no dinerarias en las que concurren los siguientes requisitos:

a) Que la entidad que recibe la aportación sea residente en territorio español o realice actividades en este por medio de un establecimiento permanente al que se afecten los bienes aportados.

b) Que una vez realizada la aportación, el contribuyente aportante de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, participe en los fondos propios de la entidad que

recibe la aportación en, al menos, el 5 por ciento.

c) Que, en el caso de aportación de acciones o participaciones sociales por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente en territorio español, se tendrán que cumplir además de los requisitos señalados en las letras a) y b), los siguientes:

(...)

d) Que, en el caso de aportación de elementos patrimoniales distintos de los mencionados en la letra c) por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que sean residentes en Estados miembros de la Unión Europea, dichos elementos estén afectos a actividades económicas cuya contabilidad se lleve con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio o legislación equivalente.”

2. El régimen previsto en el presente capítulo se aplicará también a las aportaciones de ramas de actividad, efectuadas por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que sean residentes en Estados miembros de la Unión Europea, siempre que lleven su contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio o legislación equivalente.

En este sentido, el artículo 76.4 de la LIS viene a definir como rama de actividad:

“4. Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. Podrán ser atribuidas a la entidad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan.”

En relación con la aplicación del régimen de aportaciones no dinerarias del artículo 87.1 de la LIS a un supuesto de aportación de un negocio explotado mediante una comunidad de bienes, nos parece de interés acudir a la interpretación dada por la DGT en su Consulta Vinculante NºV2302-20, de 7 de julio de 2020:

“(...)

En cuanto a la aportación de las cuotas del proindiviso, el Código Civil regula la comunidad de bienes en el Título III del Libro II, artículos 392 y siguientes.

El artículo 392 del Código Civil dispone que hay comunidad de bienes “cuando la propiedad de una cosa o un derecho pertenece pro indiviso a varias personas”, añadiendo que la comunidad de bienes se regirá por el contrato o por sus disposiciones específicas y a falta de ellas por las prescripciones contenidas en el Código Civil.

El artículo 393 del Código Civil se refiere a las respectivas cuotas de los partícipes en la comunidad, de tal forma que, mientras la proindivisión subsista, si bien no se puede apreciar la cuota concreta en cada momento, a cada uno de los comuneros le corresponde una cuota abstracta o ideal de la comunidad de bienes.

El artículo 399 del Código Civil establece que: “todo condeño tendrá la plena propiedad de su parte y la de los frutos y utilidades que le correspondan, pudiendo en

su consecuencia enajenarla, cederla o hipotecarla, y aún sustituir otro en su aprovechamiento, salvo si se tratare de derechos personales. Pero el efecto de la enajenación o de la hipoteca con relación a los conduceños estará limitado a la porción que se le adjudique en la división al cesar la comunidad.”

Los partícipes podrán, pues, transmitir su cuota abstracta o ideal, que se concretará en la transmisión de su parte en la propiedad de la cosa o derecho perteneciente pro indiviso a varias personas.

(...)

En el supuesto concreto planteado, la aportación no dinaría por parte del consultante, no podría subsumirse en el presupuesto de hecho recogido en el artículo 87.2 de la LIS dado que no tendría por objeto un conjunto de elementos patrimoniales constitutivos de una rama de actividad. Por el contrario, la aportación individualmente considerada, determina la aportación de una alícuota de la propiedad de los bienes pertenecientes en pro indiviso a la comunidad de bienes por lo que la mencionada aportación tendría la consideración de aportación no dinaria especial a efectos de lo previsto en el artículo 87.1 de la LIS.

En consecuencia, la aportación por cada uno de los partícipes de su respectiva participación en la comunidad de bienes de los bienes aportados podría acogerse al régimen fiscal mencionado siempre que se cumplan los requisitos señalados en las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 87 de la LIS y siempre que la aportación de la cuota ideal suponga la aportación de elementos patrimoniales afectos a actividades empresariales y la contabilidad se lleve con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio o legislación equivalente (artículo 87.1.d) de la LIS.

En primer lugar, la letra a) del artículo 87.1 de la LIS exige que la entidad que recibe la aportación sea residente en territorio español y, en segundo lugar, la letra b) del mismo precepto exige que, una vez realizada la aportación, la persona física aportante participe en los fondos propios de la entidad que recibe la aportación en, al menos, un 5%, requisitos que parecen cumplirse de acuerdo con la información que consta en la consulta planteada.

En tercer lugar, respecto del requisito de llevar la contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio, en el escrito de consulta se manifiesta que la comunidad de bienes lleva su contabilidad conforme al Código de Comercio.

Por último, en relación con el requisito de que los elementos patrimoniales estén afectos a actividades empresariales, en el escrito de consulta se manifiesta que los elementos patrimoniales aportados están afectos a la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles, de hotel y de camping llevada a cabo a través de una comunidad de bienes, señalando que para la actividad de arrendamiento de locales de negocio cuenta con un empleado con contrato laboral y a jornada completa. No obstante, estas circunstancias son cuestiones de hecho que deberán probarse por el consultante, de acuerdo con lo establecido en los artículos 105 y 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y cuya valoración corresponderá, en su caso, a los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración tributaria.

De conformidad con lo anterior, en la medida en que se cumplan los requisitos anteriormente mencionados la aportación se podrán acoger al régimen especial

de Capítulo VII del Título VII de la LIS en las condiciones y con los requisitos establecidos en dicha normativa.

(...)"

Siendo así, a efectos de que la persona física aportante pudiera aplicar a la operación el régimen fiscal especial de fusiones, aportaciones,... de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, deberá determinarse el cumplimiento de los requisitos referentes a la sociedad que recibe la aportación, el porcentaje de participación en la sociedad tras la aportación y que los bienes que aporta se encontrasen afectos a la actividad económica, y que por la citada actividad el contribuyente de IRPF estuviese obligado a llevar contabilidad conforme al Código de Comercio.

Por tanto, entendiendo cumplido el requisito de que, tras la aportación, el aportante tenga más del 5% de la Sociedad, entendemos que deberá observarse el cumplimiento del otro requisito, esto es, que se tratara de bienes afectos a una actividad económica cuya contabilidad se hubiera llevado conforme a lo establecido en el Código de Comercio.

Por tanto, en la medida en que, conforme a las reglas expuestas, los bienes objeto de aportación tuvieran la consideración de afectos a la actividad económica hasta ahora desarrollada y la contabilidad de ésta se hubiera llevado conforme a lo establecido en el Código de Comercio, podría serle de aplicación el régimen fiscal especial del TRLIS.

Si se cumplieran tales requisitos, debería observarse el cumplimiento de un requisito adicional, referente a la motivación de la operación, para aplicar ese régimen especial. En este sentido, el artículo 89.2 de la LIS exige que, a efectos de la aplicación del régimen especial, la operación traiga causa de un motivo económicamente válido.

Por tanto, en relación con la tributación en IRPF e IS, llegamos a las siguientes conclusiones:

- **Si se cumplen los requisitos para la aplicación del régimen especial de operaciones de reestructuración** de los artículos 76 y siguientes de la Ley 27/2014 (participación del aportante superior al 5%, bienes afectos a una actividad económica cuya contabilidad se hubiera llevado conforme al Código de Comercio y motivación económicamente válida de la operación), la persona física aportante no tendría que integrar renta alguna en la base imponible de su IRPF, conservando las participaciones recibidas tras la aportación, a efectos fiscales, los valores y fechas de adquisición de los elementos aportados.

En este caso, la Sociedad adquirente de los bienes debería valorar los mismos conforme a lo establecido en el artículo 78.1 de la LIS: "Los bienes y derechos adquiridos mediante las transmisiones derivadas de las operaciones a las que haya sido de aplicación el régimen previsto en el artículo anterior se valorarán, a efectos fiscales, por los mismos valores fiscales que tenían en la entidad transmitente antes de realizarse la operación, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición de la entidad transmitente."

- **Si no pudiera aplicarse el régimen especial de operaciones de reestructuración** de los artículos 76 y siguientes de la Ley 27/2014 por incumplir alguno de los requisitos, el tratamiento fiscal de la aportación realizada sería el establecido en el artículo 37.1.d) de la LIRPF para el contribuyente aportante.

En este caso, la Sociedad que recibe la aportación debería valorar la operación conforme a lo establecido en el artículo 17 de la LIS.

Salvo mejor opinión

